

**Audience publique du 5 mars 2012**

Recours formé par  
Monsieur ... et Madame ..., ...  
contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition d'...,  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27622 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 6 janvier 2011 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et Madame ..., demeurant ensemble à ... tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 émis le 2 septembre 2009 par l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'... contre lequel une réclamation fut introduite en date du 7 octobre 2009 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes lequel observa un silence pendant plus de six mois depuis la date d'introduction de ladite réclamation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 avril 2011 par Maître Alain Steichen au nom de Monsieur ... et de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport et Maître Alain Steichen, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 2 septembre 2009, l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'..., désignée ci-après par « le bureau d'imposition », a émis un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 à l'égard de Monsieur ... et Madame ... , ci-après désignés par « les conjoints ... ».

Par courrier du 7 octobre 2009, les conjoints ... ont introduit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 émis le 2 septembre 2009, en lui reprochant d'avoir refusé la déduction du remboursement de salaires indûment perçus et déclarés en 2004 pour un montant de ... € en tant que salaire négatif en 2008.

Ladite réclamation étant restée sans réponse, les consorts ... ont fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 janvier 2011, un recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 émis le 2 septembre 2009 par l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'... contre lequel une réclamation fut introduite en date du 7 octobre 2009 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes lequel observa un silence pendant plus de six mois depuis la date d'introduction de ladite réclamation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et des articles 8 (3) 1. et 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre le bulletin d'impôt ayant fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur, si aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation<sup>1</sup>. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé directement contre le bulletin de l'impôt sur le revenu ayant fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur. Le recours en réformation est recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, les demandeurs exposent que Monsieur ... aurait été employé auprès de la société à responsabilité limitée ..., ci-après dénommé « ... ». Bien que l'employeur aurait émis des fiches de salaires, établi un décompte annuel pour un montant de ... €, payé les impôts et les charges sociales, il aurait refusé de verser son salaire net à Monsieur .... Par un jugement du 1<sup>er</sup> décembre 2005, le tribunal du travail condamne l'employeur à verser à Monsieur ... le salaire réclamé ainsi que des dommages et intérêts, soit un montant de ...€ lequel fut encaissé au cours de l'année d'imposition 2006 et déclaré en tant que revenu salarial de l'année 2004. Par un arrêt de la Cour d'Appel du 8 mai 2008, Monsieur ... a été condamné à verser à la somme de ... €, laquelle fut remboursée le 4 juin 2008. Le montant de ... € initialement déclaré en 2004 comme revenu net d'une occupation salariée est alors déclaré en tant que revenu négatif pour l'année d'imposition 2008. Cette déduction de l'assiette imposable fut refusée par le bureau d'imposition au motif que ledit montant se serait rapporté à l'année 2004 et aurait dû être prise en compte cette année-là.

En droit, les demandeurs font valoir que la problématique soulevée en l'espèce aurait trait au principe de l'annualité de l'impôt tel qu'il est consacré à l'article 100 de la Constitution. Le corollaire du principe de l'annualité du budget de l'Etat tel que consacré à l'article 104 de la Constitution serait transposé en matière de l'impôt sur le revenu à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR ». Appliquée à la question de la déductibilité de certaines dépenses professionnelles, ce principe impliquerait que le contribuable n'aurait pas de droits acquis sur base d'une pratique passée et qu'il lui faudrait démontrer à chaque exercice fiscal le caractère déductible de la dépense, sans qu'il ne puisse profiter du fait que les services fiscaux auraient accepté par le passé la

---

<sup>1</sup> Cour adm. 14 janvier 2010, n 25846C du rôle, Pas. 2010, V° Impôts, n° 662 et autres références y citées

déduction. En l'espèce, le bureau d'imposition ferait une application erronée du principe de l'annualité de l'impôt, en refusant, pour l'année 2008, la déduction du remboursement de salaire effectué par les demandeurs en 2008. En effet, les recettes imposables dans la fiscalité des ménages seraient imposables au jour de leur « mise à disposition » selon les articles 104 alinéa 1<sup>er</sup> et 108 alinéa 1<sup>er</sup> n°1 LIR, ce qui se traduirait généralement pour les salariés par l'avis de crédit bancaire pour le salaire net. En l'occurrence, le montant litigieux fut versé au cours de l'année d'imposition 2006 et aurait dû être déclaré en 2006 alors qu'il le fut au cours de l'année 2004 ce qui ne fut pas contesté par le bureau d'imposition de même que ne fut non plus pas contesté par le bureau d'imposition le fait que le montant litigieux n'a pas été inclus dans la déclaration fiscale de l'année d'imposition 2006. En conclusion, le montant litigieux a été déclaré et imposé anticipativement mais aurait dû être déclaré et imposé comme recette imposable en 2006 en raison de sa mise à disposition à ce moment.

Les mêmes principes régissant les revenus positifs s'appliqueraient aux revenus négatifs. Ainsi, les frais d'obtention seraient déductibles « *pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites* » selon l'article 108 alinéa 1<sup>er</sup> n°2 LIR ce qui renverrait à la même idée de la déduction au jour où le contribuable effectue le paiement. Il serait donc sans relevance qu'un remboursement de recettes imposables soit à qualifier de frais d'obtention ou de recettes « négatives ». Le montant serait de ce fait déductible pour les demandeurs au titre de l'année d'imposition où son paiement aurait été fait. En l'espèce, le montant litigieux ayant été remboursé le 4 juin 2008, il aurait dû pouvoir être déduit au cours de l'année d'imposition 2008 ainsi que les demandeurs l'avaient indiqué dans leur déclaration fiscale afférente.

Le délégué du gouvernement estime que ce serait à tort que les demandeurs reprocheraient au bureau d'imposition d'avoir fait une mauvaise interprétation du principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt. La somme litigieuse de ... € ne aurait en aucun cas être considérée comme frais d'obtention déductible au titre de l'année 2008 et qui engendrait en conséquence un salaire « négatif ». L'article 105 L.I.R. dispose que « *Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et il résulte clairement des éléments du dossier, des explications des demandeurs ainsi que de la jurisprudence des juridictions administratives rendue en la matière, que la somme litigieuse de ... € n'a pas été exposée en « *vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes* » et ne s'analyse donc aucunement en frais d'obtention déductibles. S'y ajoute que le présent recours ne porte que sur l'année d'imposition 2008 et que l'Etat (et le Tribunal) ne saurait se prononcer sur des années d'imposition étrangères et ne faisant pas l'objet dudit recours conformément à une jurisprudence constante (TA 12/02/03 n° 14855). A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement donne à considérer que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année d'imposition 2004 (au titre de laquelle la somme litigieuse aurait éventuellement pu être prise en considération) est coulée en force de chose décidée et ne saurait plus faire objet d'une rectification puisqu'aucune réclamation n'a été introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 endéans le délai légal de trois mois qui a entretemps expiré. Le délégué du gouvernement en conclut que le présent recours serait à déclarer non fondé.

Les demandeurs répliquent que le délégué du gouvernement se méprendrait en considérant que le remboursement de salaire indûment perçu ne constituerait pas un

élément négatif pour le calcul du revenu imposable du contribuable concerné, au motif que cet appauvrissement du contribuable ne remplirait pas la définition des « frais d'obtention ». Il semble considérer que les demandeurs auraient dû tenir compte de la restitution du revenu salarial indûment perçu dans le cadre de la déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2004. Or, cette approche irait à l'encontre des règles applicables en matière de mise à disposition des revenus. En effet, le salaire attribuable à l'année 2004 de Monsieur ... a été perçu par lui en 2006; ayant été mis à disposition en 2006, ce salaire aurait dû être déclaré au titre de cette année-là. Il ne lui aurait pas été possible de demander aux services fiscaux de tenir compte du remboursement de salaire qu'il a dû effectuer en 2008 dans le cadre de l'exercice fiscal 2006. Le principe de l'annualité de l'impôt exigerait justement qu'il soit fait abstraction, pour quelque exercice fiscal que ce soit, de tout élément autrement pertinent se situant avant le début ou après la clôture de cet exercice fiscal. De ce fait, le remboursement de salaires effectué en 2008 aurait dû être pris en considération, sur le plan fiscal, en 2008 seulement. Les demandeurs s'appuyent sur deux arrêts du *Bundesfinanzhof* allemand pour étayer leurs arguments.

Force est au tribunal de constater que la question opposant les parties en l'espèce est celle de l'applicabilité du principe de l'annualité de l'impôt tel qu'il est consacré à l'article 100 de la Constitution à un remboursement de salaires indûment perçus à un moment différé dans le temps de celui de sa perception, ainsi que celle du champ d'application des articles 105 LIR relatif aux frais d'obtention dans lequel seraient ou non susceptibles de tomber les « *recettes négatives* » et 108 LIR.

Concrètement, les parties sont en désaccord sur la question de savoir si les demandeurs qui avaient déclaré le montant litigieux de ... € comme revenu au cours de l'année d'imposition 2004 (alors même que ce montant fut indûment perçu au cours de l'année d'imposition 2006 et remboursé au cours de l'année d'imposition 2008) peuvent ou non déduire ledit montant pour l'année d'imposition 2008.

Il échet de rappeler que l'article 100 de la Constitution érige le principe général de l'annualité de l'impôt en ces termes : « *Les impôts au profit de l'Etat sont votés annuellement. Les lois qui les établissent n'ont de force que pour un an, si elles ne sont renouvelées* ».

Ce principe est transcrit en matière d'impôt sur le revenu à l'article 1<sup>er</sup> paragraphe 1 LIR lequel dispose comme suit : « *Il est perçu annuellement au profit de l'Etat un impôt sur le revenu des personnes physiques.* »

Il y a lieu de rappeler qu'il découle de ce principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt que la fixation de l'impôt se fait en fonction des bases d'imposition propres à l'année concernée<sup>2</sup>.

En l'espèce, les demandeurs ont été enjoins par une décision de justice coulée en force jugée de rembourser un montant de ... € indûment perçu au cours de l'année d'imposition 2008. Remboursement fait, les demandeurs entendent déduire comme revenu salarial négatif le montant déclaré en 2004 de ... € de leur déclaration fiscale

---

<sup>2</sup> trib. adm. 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 13

de l'année 2008 en s'appuyant sur deux décisions rendues par le *Bundesfinanzhof* allemand dans une affaire similaire.

En l'occurrence, ces deux décisions ont consacré le principe selon lequel il convient de prendre en considération le remboursement de tout ou partie de son salaire par un salarié intervenu lors d'une année fiscale postérieure à celle de la mise à disposition de ce salaire, au moment de l'année fiscale durant laquelle ce remboursement est effectivement intervenu (« *Muss ein Steuerpflichtiger einen Teil des in einem Jahr bezogenen Arbeitslohns in einem späteren Jahr zurückzahlen, so ist die Rückzahlung erst im Jahr des tatsächlichen Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen und nichts bereits in dem Jahr, in dem der überzahlte Arbeitslohn zugeflossen ist. Das gilt auch, wenn die Rückzahlung sich steuerlich nicht mehr auswirkt, weil die Einkünfte im Jahr der Rückzahlung unter den steuerlichen Freibeträgen lagen* »<sup>3</sup>).

Par ailleurs, le *Bundesfinanzhof* allemande a confirmé par la suite le principe sous-jacent aux décisions sus-visées selon lequel le remboursement d'une somme d'argent lors d'une année fiscale postérieure à celle de la mise à disposition de cette somme est considéré au cours de l'année fiscale de ce remboursement comme « dépense négative » (« *Die zurückgezahlten Beträge sind vielmehr im Zeitpunkt der Rückzahlung als negative Einnahmen oder Werbungskosten zu berücksichtigen* »)<sup>4</sup>.

Il échet de constater que l'article 105 LIR ne prévoit pas, comme le relève à juste titre le délégué du gouvernement, que les dépenses faites en vue du remboursement de tout ou partie d'un salaire peuvent être considérées comme frais d'obtention, à savoir « *les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* », lesquelles sont à prendre en considération selon l'article 108 LIR « *pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites* ».

En revanche, eu égard au principe ci-avant dégagé de la jurisprudence allemande, il échet d'interpréter l'article 108 LIR qui dispose que « *les recettes (...) sont à prendre en considération de la façon suivante ; 1. Les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites (...)* » indépendamment de la question de savoir si lesdites recettes sont positives ou négatives.

Au vu des développements qui précèdent, le remboursement par les demandeurs du montant erronément déclaré en 2004 au titre de salaire à hauteur de ... € est à prendre en considération dans le cadre de l'année d'imposition 2008, de sorte que le bulletin de l'impôt sur le revenu déferé, est à réformer en ce sens.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> B.F.H. 7.11.2006, VI R 2/05

<sup>4</sup> B.F.H. 17.9.2009, VI R 17/08

<sup>5</sup> cf. trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 692 et autres références y citées.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant dit qu'il y a lieu de déduire du revenu imposable de Monsieur ... et Madame ... pour l'année d'imposition 2008 le montant de ... € indûment déclaré au titre de salaire dans le cadre de la déclaration fiscale pour l'année d'imposition 2004 en tant que « *recettes* » au sens de l'article 108 LIR, et dans les limites prévues audit article ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Feyereisen, président,  
Anne Gosset, juge  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 5 mars 2012 par le président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Marc Feyereisen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 6 mars 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif